Sprawa C-509/22

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem

Data wpływu:

27 lipca 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Corte suprema di cassazione (Włochy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

20 lipca 2022 r.

Strona wnosząca kasację:

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Druga strona postępowania kasacyjnego:

Girelli Alcool Srl

Przedmiot postępowania głównego

Skarga kasacyjna wniesiona przez Agenzia delle dogane (agencję celną) od wyroku Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionalnego sądu podatkowego dla Lombardii) utrzymującego w postępowaniu apelacyjnym wyrok uwzględniający skargę wniesioną przez spółkę Girelli Alcool Srl w celu uzyskania zwolnienia od podatku akcyzowego w odniesieniu do przypadkowo rozlanego alkoholu.

Przedmiot i podstawa prawna pytania prejudycjalnego

W świetle art. 267 TFUE Corte di cassazione (sąd kasacyjny), sąd odsyłający, jako sąd orzekający w ostatniej instancji, wnosi o wyjaśnienie, również w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, jak należy rozumieć pojęcie „nieprzewidzianych okoliczności” w odniesieniu do ubytków wyrobów akcyzowych, które to ubytki nastąpiły w ramach systemu zawieszenia podatku akcyzowego, oraz przy uwzględnieniu staranności, jaką należy zastosować, aby

DOKUMENT ROBOCZY

wykluczyć powstanie odpowiedzialności. Ponadto sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością z prawem Unii przepisów krajowych dotyczących winy nieumyślnej nieznacznego stopnia (zrównanej z nieprzewidzianymi okolicznościami i siłą wyższą) oraz możliwością posłużenia się inną kategorią ogólną określaną mianem „niedbalstwa”.

Pytania prejudycjalne

„Po pierwsze, czy pojęcie nieprzewidzianych okoliczności powodujących straty w ramach procedury zawieszenia w rozumieniu art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118/WE należy rozumieć, podobnie jak w przypadku siły wyższej, jako okoliczności niezależne od uprawnionego właściciela składu, nietypowe i nieprzewidywalne, nieuniknione pomimo podjęcia przez niego wszelkich środków ostrożności i obiektywnie pozostające poza jego kontrolą;

ponadto, do celów wyłączenia odpowiedzialności w przypadku nieprzewidzianych okoliczności, czy i w jakim zakresie ma znaczenie dochowanie należytej staranności w celu uniknięcia zdarzenia powodującego szkodę;

tytułem pomocniczym w odniesieniu do dwóch pierwszych pytań – czy przepis taki jak art. 4 ust. 1 dekretu ustawodawczego nr 504 z dnia 26 października 1995 r., zrównujący z nieprzewidzianymi okolicznościami i działaniem siły wyższej niedbalstwo (tej samej osoby lub osób trzecich), jest zgodny z uregulowaniem art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118/WE, które nie zawiera dalszych przesłanek, w szczególności w odniesieniu do »winy« sprawcy zdarzenia lub działającego podmiotu;

wreszcie, czy zwrot zawarty również we wskazanym art. 7 ust. 4 »lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego« można rozumieć w ten sposób, że zezwala on państwu członkowskiemu na wskazanie innej ogólnej kategorii (niedbalstwa) mogącej mieć wpływ na definicję dopuszczenia do konsumpcji w przypadku zniszczenia lub utraty produktu, czy też zwrot ten nie może obejmować takiej klauzuli, ponieważ należy go rozumieć raczej jako odnoszący się do konkretnych przypadków, dopuszczanych indywidualnie lub w każdym razie ustalanych według sytuacji, w których określono ich cechy obiektywne?”.

Przytoczone przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, w szczególności motyw 9 oraz art. 7 ust. 4 i 5:

„4. Za dopuszczenie do konsumpcji nie uważa się całkowitego zniszczenia ani nieodwracalnej utraty wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli zniszczenie lub utrata wynikają z właściwości tych

DOKUMENT ROBOCZY

wyrobów, nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej lub wynikają z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego.

Na użytek niniejszej dyrektywy wyroby uważa się za całkowicie zniszczone lub nieodwracalnie utracone, gdy nie mogą już zostać wykorzystane jako wyroby akcyzowe.

Całkowite zniszczenie lub nieodwracalną utratę danych wyrobów akcyzowych wykazuje się właściwym organom państwa członkowskiego, w którym doszło do całkowitego zniszczenia lub nieodwracalnej utraty tych wyrobów, lub – jeżeli nie można określić miejsca, w którym doszło do utraty – państwa członkowskiego, w którym je wykryto, w sposób wymagany przez te organy.

5. Każde państwo członkowskie ustanawia własne zasady i warunki ustalania strat, o których mowa w ust. 4”.

Właściwe orzecznictwo Trybunału

Wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., Société Pipeline Méditerranée i Rhône (SPMR), C-314/06, ECLI:EU:C:2007:817, pkt 23, 25, 31, 37; wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzcejs VAS, C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392, pkt 61; wyrok z dnia 24 lutego 2021 r., Silcompa, C-95/19, ECLI:EU:C:2021:128, pkt 52; wyrok z dnia 24 marca 2022 r., Generàlni ředitelstvi cel, C-711/20, ECLI:EU:C:2022:215, pkt 43

Przytoczone przepisy prawa krajowego

Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Testo Unico sulle Accise – TUA) [dekret ustawodawczy nr 504 z dnia 26 października 1995 r. w sprawie tekstu jednolitego przepisów ustawowych dotyczących podatków od produkcji i konsumpcji oraz odpowiednich sankcji karnych i administracyjnych (tekst jednolity o podatku akcyzowym – TUA)], zmieniony art. 1 dekretu ustawodawczego nr 48 z dnia 29 marca 2010 r.

„Artykuł 4

Zwolnienia z podatku ze względu na utratę, zniszczenie i ubytki.

1. W przypadku nieodwracalnej utraty lub całkowitego zniszczenia wyrobów objętych procedurą zawieszenia przyznaje się zwolnienie z podatku, jeżeli podatnik wykaże, w sposób uznany przez organ podatkowy za zadowalający, że utrata lub zniszczenie produktów nastąpiło w wyniku nieprzewidzianych okoliczności lub działania siły wyższej. Z wyłączeniem wyrobów tytoniowych

DOKUMENT ROBOCZY

działania, które można przypisać niedbalstwu osób trzecich lub samego podatnika, utożsamia się z nieprzewidzianymi okolicznościami i siłą wyższą”.

Krótkie przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

1 Girelli Alcool Srl (zwana dalej „spółką”) jest uprawnionym prowadzącym skład podatkowy alkoholu etylowego i prowadzi działalność jako zakład produkcyjny do celów skażania alkoholu etylowego.

2 W dniu 26 marca 2014 r. podczas napełniania zbiornika instalacji do skażania alkoholu etylowego, w obecności urzędnika agencji celnej stwierdzono wyciek czystego alkoholu etylowego na podłogę lokalu w wyniku pozostawienia przez pracownika spółki otwartego zaworu.

3 Część produktu została zebrana i odzyskana, ale pozostała część uległa nieodwracalnej utracie.

4 Spółka wystąpiła zatem z wnioskiem o zwolnienie z podatku akcyzowego w odniesieniu do alkoholu, który uległ przypadkowemu rozlaniu.

5 Agencja celna odmówiła uwzględnienia wniosku o zwolnienie z podatku ze względu na to, że utrata wynikała nie z nieprzewidzianych okoliczności lub siły wyższej, lecz z nieostrożności i niedbalstwa pracownika spółki, który przez nieuwagę zostawił otwarty zawór zbiornika, a następnie w dniu 3 października 2014 r. wydała wezwanie do zapłaty kwoty 17 476,24 EUR.

6 Spółka zaskarżyła to wezwanie do Commissione tributaria provinciale di Milano (sądu podatkowego dla prowincji Mediolan, Włochy). Podniosła w szczególności: a) brak zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ wyrób nie został dopuszczony do konsumpcji w zakresie, w jakim uległ rozlaniu; b) że zdarzenie powodujące szkodę można zakwalifikować jako nieprzewidziane okoliczności; [c)] tytułem ewentualnym, że zdarzenie powodujące szkodę nastąpiło w ramach winy nieumyślnej „nieznacznego stopnia”, ponieważ nastąpiło w wyniku nieuwagi pracownika.

7 Commissione tributaria provinciale di Milano uwzględnił tę skargę; jego zdaniem ostatni zarzut jest zasadny, ponieważ brak staranności pracownika nie był „poważny”.

8 Agencja celna zaskarżyła ten wyrok do Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionalnego sądu podatkowego dla Lombardii, Włochy), który utrzymał go jednak w mocy, uznając również, że rozlanie alkoholu nastąpiło: a) w sposób nieodwracalny i że w związku z tym nie doszło do dopuszczenia do konsumpcji, oraz b) wskutek nieprzewidzianych okoliczności, w związku z czym przesłanki przyznania zwolnienia zostały spełnione.

9 Agencja celna wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego.

DOKUMENT ROBOCZY

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

10 Agencja celna podnosi naruszenie art. 4 TUA; twierdzi ona, że sąd drugiej instancji błędnie wskazał na niedbałe zachowanie pracownika spółki w ramach nieprzewidzianych okoliczności, a w każdym razie uznał winę pracownika za „winę nieznacznego stopnia”, w związku z czym odpowiedzialność spółki została wyłączona.

11 Jej zdaniem dopuszczalność utożsamienia niedbalstwa z brakiem winy jest teoretycznie możliwa, jednak za fundamentalną uważa konieczność stosowania wykładni zawężającej, zgodnie z którą istotne przypadki niedbalstwa muszą być rzeczywiście ograniczone.

12 Ponadto zdaniem agencji celnej, ponieważ prowadzona działalność obejmuje przetwarzanie produktu skrajnie łatwopalnego, konieczne byłoby odniesienie się, w celu ustalenia winy, do obiektywnych standardów adekwatności i bezpieczeństwa zakładu według kryteriów technicznych.

13 Będąca drugą stroną postępowania kasacyjnego spółka podnosi przede wszystkim, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku akcyzowego nie występuje, ponieważ alkohol, jako że ostatecznie uległ rozlaniu, nie został dopuszczony do konsumpcji.

14 W odniesieniu do odpowiedzialności spółka podnosi, że zachowanie jej pracownika charakteryzuje się winą nieumyślną nieznacznego stopnia, oraz że niedbalstwo jest równoznaczne z nieprzewidzianymi okolicznościami na podstawie art. 4 ust. 1 TUA.

15 Spółka twierdzi, że odniesienie do „winy nieumyślnej nieznacznego stopnia” zawarte w przepisach krajowych jest zgodne z dyrektywą 2008/118, nawet jeśli nie jest ono wyraźnie w niej przewidziane, ponieważ jej zdaniem dyrektywa ta pozostawia państwom członkowskim pewien zakres swobody.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania

16 Corte di cassazione (sąd kasacyjny) przypomina przede wszystkim, że z jego orzecznictwa wynika dwojakie podejście w odniesieniu do pojęć nieprzewidzianych okoliczności i siły wyższej.

17 Pierwsze podejście jest bardziej subiektywne: nie można przypisać winy za zdarzenie, za które zobowiązany nie ponosi odpowiedzialności; nieprzewidywalne jest konkretne zdarzenie poza sferą działalności stron, a dowód zwalniający od odpowiedzialności polega na wykazaniu braku winy po stronie zobowiązanego, tj. że szkoda powstała w sposób, którego nie można było przewidzieć ani przezwyciężyć przy zachowaniu należytej staranności, stosownie do konkretnych okoliczności sprawy.

DOKUMENT ROBOCZY

18 Drugie podejście opiera się na stwierdzeniu przesłanek nieprzewidywalności i nieuniknionego charakteru koniecznych do zakwalifikowania nieprzewidzianych okoliczności na czysto obiektywnej płaszczyźnie za pomocą oceny opartej na kryteriach prawdopodobieństwa co do prawidłowości związku przyczynowego, która wyklucza jakiekolwiek znaczenie ewentualnego starannego działania lub niedbalstwa zobowiązanego.

19 W szczególnej dziedzinie podatku akcyzowego Corte di cassazione (sąd kasacyjny) wydaje się wykluczać znaczenie, w ramach pojęcia nieprzewidzianych okoliczności (lub siły wyższej), oceny staranności zobowiązanego.

20 Następnie sąd odsyłający wyjaśnia, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, a w szczególności kwestii, czy przewidziane w nim zwolnienie może zostać uznane także w sytuacji, gdy zdarzenie, które spowodowało nieodwracalną utratę wyrobu akcyzowego, zależy od braku staranności i ostrożności właściciela składu lub jego pracownika, nawet jeśli zostanie zakwalifikowane jako niedbalstwo.

21 Decydujące dla rozstrzygnięcia przez sąd odsyłający jest to, czy pojęcie nieprzewidzianych okoliczności (i siły wyższej) do celów prawa Unii obejmuje również zawinione działania; ponadto, w przypadku odpowiedzi przeczącej, czy zgodne z prawem Unii w dziedzinie podatku akcyzowego jest dokonane przez włoskiego ustawodawcę zrównanie zachowań w postaci winy nieumyślnej nieznacznego stopnia strony lub osób trzecich z nieprzewidzianymi okolicznościami i z siłą wyższą.

22 Sąd odsyłający przypomina orzecznictwo Trybunału dotyczące wykładni pojęcia siły wyższej i nieprzewidzianych okoliczności w świetle przepisów z zakresu podatku akcyzowego i zauważa, że pojęcie nieprzewidzianych okoliczności wydaje się spełniać te same kryteria, co siła wyższa.

23 Zdaniem sądu odsyłającego pojęcie siły wyższej zostało jasno rozwinięte przez Trybunał w wyroku Société Pipeline Mediterranée i Rhône (SPMR), a w odniesieniu do nieprzewidzianych okoliczności wyrok Latvijas Dzelzcejs VAS dostarcza jednolitej koncepcji związanej ze ściśle przyczynowym podejściem, w którym zastosowanie znajduje jedynie kryterium proporcjonalności („bez nieproporcjonalnych działań”).

24 Ponadto z analizy całego uregulowania dyrektywy 2008/118 nie wynikają sytuacje, w których znaczenie ma stopień „winy” sprawcy, tak aby nie powstała odpowiedzialność. Przeciwnie, wyroki Silcompa i Generaini ředitelsty cel wskazują na obiektywną odpowiedzialność właściciela składu.

25 Tym samym system ustanowiony przez prawo Unii wydaje się opierać wyłącznie na przesłankach nieprzewidzianych okoliczności i siły wyższej, które w świetle ww. orzecznictwa Trybunału wymagają elementu obiektywnego („nadzwyczajne i nieprzewidywalne okoliczności”) oraz elementu subiektywnego („obowiązek podjęcia wszelkich właściwych środków bez nieproporcjonalnych działań”), co

DOKUMENT ROBOCZY

wydaje się niezgodne z zachowaniem takim jak zachowanie cechujące się winą, w którym brakuje zarówno nieprzewidywalności, jak i podjęcia niezbędnych środków ostrożności.

26 W świetle tych rozważań sąd odsyłający zastanawia się, czy wymóg zawarty w art. 4 ust. 1 TUA, zrównujący niedbalstwo z nieprzewidzianymi okolicznościami i siłą wyższą, określa przesłankę – związaną z kryterium, indywidualnym i subiektywnym, dołożonej staranności – dodatkową do nieprzewidzianych okoliczności i siły wyższej, która to przesłanka stanowi przypadek zwolnienia z podatku w razie rozlania lub utraty, co miałoby charakter dodatkowy i autonomiczny w stosunku do zasad prawa Unii.

27 Sąd odsyłający zmierza również do ustalenia, czy przypadek, o którym mowa w art. 4 ust. 1 TUA, jest zgodny z uregulowaniem art. 7 ust. 4 dyrektywy 2008/118, przewidującym, że zniszczenie lub utrata, które nie stanowią dopuszczenia do konsumpcji, mogą wynikać również „z zezwolenia udzielonego przez właściwe organy państwa członkowskiego”.

28 Wyrażenie to mogłoby bowiem pozwolić państwu członkowskiemu (jak w niniejszym przypadku Włochom) na określenie innych ogólnych kategorii obniżenia podatku. Z drugiej strony, po lekturze całego przepisu, wyżej wymienione wyrażenie wydaje się mieć raczej charakter zamykający i dopełniający. Wyrażenie to powinno zatem odnosić się do dalszych szczególnych zdarzeń, które nie są możliwe do określenia a priori, ale dotyczą szczególnych elementów faktycznych, które, w zależności od konkretnej oceny właściwego organu, mogą uzasadniać, w poszczególnych przypadkach, przyjęcie (po uzyskaniu „zezwolenia”) środka mającego na celu zniszczenie produktu. I tak w motywie 9 dyrektywy 2008/118 posłużono się terminem „okoliczności”, który wydaje się odnosić do konkretnych i możliwych do zidentyfikowania okoliczności faktycznych, a nie do ogólnych, a w istocie nieokreślonych prognoz.

29 Sąd odsyłający przypomina w tym względzie, że przyczyny zwolnienia, jako odstępstwo od zwykłego systemu opodatkowania, powinny podlegać ścisłej i zawężającej wykładni.

30 Sąd odsyłający wskazuje, że Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w tej konkretnej kwestii, którą należy wyjaśnić w celu zdefiniowania pojęcia wymagalności, które byłoby jednolite i ważne dla całego terytorium Unii.

DOKUMENT ROBOCZY